

Rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne

Ksenia Czubakowska

Środki trwałe

W grupie aktywów trwałych istotną rolę odgrywa rzeczowy majątek trwały, do którego zalicza się środki trwałe i środki trwałe w budowie.

Środki trwałe wyróżniają się spośród innych składników majątku swoją rzeczową postacią i przewidywanym okresem używania, dłuższym niż jeden rok. Zgodnie z ustawą o rachunkowości za środki trwałe uznaje się takie składniki majątku, które są kompletne, zdadne do użytku, przeznaczone na potrzeby jednostki, o przewidywalnym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok. Zalicza się do nich w szczególności:

- a) nieruchomości,
- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- d) inwentarz żywy.

Pojęcie „nieruchomości” wymaga pewnych wyjaśnień. Obejmuje ono zarówno składniki rzeczowe (grunty, budynki, budowle), jak i prawo użytkowania wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego.

Za środki trwałe uznaje się także środki trwałe oddane w używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, np. leasingu operacyjnego. Do środków trwałych zalicza się również obce środki używane przez jednostkę na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, jeżeli jednostka korzystająca z nich (np. poprzez leasing finansowy) ma prawo dokonywania odpisów amortyzacyjnych od tych środków.

Warto podkreślić, że jednostka może nabywać środki trwałe w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych (np. zakup budynku pod wynajem na pomieszcze-

nia biurowe dla obcej firmy). Środki te stanowią inwestycje i nie są uznawane za środki trwałe, ponieważ nie będą użytkowane przez daną jednostkę.

Z przedstawionej charakterystyki środków trwałych wynika, że są one potrzebne firmie w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Stopniowe ich zużywanie się powoduje:

- częściową utratę wartości początkowej,
- przenoszenie wartości na produkt nowo wytworzony.

Środkami trwałymi natomiast nie są obiekty, które w danej firmie są przedmiotem obrotu i sprzedaży, a więc nie są używane na własne potrzeby.

Do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych wprowadzono usystematyzowany zbiór, który nazwano Klasyfikacją Środków Trwałych (zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych (KŚT) Dz. U. Nr 242 poz. 1622)¹. W KŚT przyjęto następujące jednocyfrowe grupy środków trwałych:

- 0 – Grunty,
- 1 – Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- 2 – Obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- 3 – Kotły i maszyny energetyczne,
- 4 – Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- 5 – Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne,
- 6 – Urządzenia techniczne,
- 7 – Środki transportu,
- 8 – Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane,
- 9 – Inwentarz żywy.

Wartość środków trwałych może być wyrażona według:

- wartości początkowej (brutto),
- wartości netto (aktualnej),
- wartości przeszacowanej (odtworzeniowej).

wartość środków
trwałych

Wartość początkową środków trwałych ustala się na podstawie:

- ceny nabycia,
- kosztów wytworzenia,
- ceny sprzedaży netto.

wartość
początkowa

¹ Aktualizacja obowiązuje od 1.01.2011 r.

cena nabycia

Cena nabycia jest to cena zakupu środka trwałego, którą powiększa się o koszty bezpośrednio związane z zakupem, np. koszty transportu, załadunku, wyładunku lub o koszty związane z przystosowaniem środków trwałych do stanu zdatnego do używania, np. koszty montażu. Do wartości tej dolicza się obciążenia o charakterze publicznoprawnym, np. cło i podatek akcyzowy od importu środków trwałych. Ponadto cenę zakupu zwiększa się o naliczony podatek od towarów i usług tylko w części, która nie podlega odliczeniu od należnego podatku VAT. Oznacza to, że jednostka niebędąca podatnikiem VAT zwiększa cenę zakupu o podatek, a jednostka uprawniona do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego dokonuje jego rozliczenia, nie zwiększając tym samym ceny zakupu. Poza tym cena zakupu może być obniżona o rabaty, upusty i inne podobne zmniejszenia i odzyski, udzielane przez dostawców przy zakupie środków trwałych.

Przykład 11.1

Spółka z o.o., będąca podatnikiem VAT, kupiła urządzenie produkcyjne. Otrzymała fakturę VAT, która zawiera:

– cenę zakupu urządzenia	10 000 zł
– koszty transportu i załadunku	1 000 zł
– podatek VAT 23 %	2 530 zł
Razem:	13 530 zł

Ustalić wartość środka trwałego.

Rozwiązanie

Wartość urządzenia produkcyjnego według ceny nabycia wynosi:

– cena zakupu	10 000 zł
– koszty transportu i załadunku	1 000 zł
Razem:	11 000 zł

koszt wytworzenia

Koszt wytworzenia środka trwałego wyprodukowanego we własnym zakresie obejmuje koszty pozostające w bezpośrednim związku z produkcją tego środka oraz uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z jego wytworzeniem. Kosztami bezpośrednimi są zużyte materiały bezpośrednie, koszty pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z produkcją środków trwałych i inne koszty bezpośrednie. Natomiast do uzasadnionej części kosztów pośrednich, odpowiedniej do okresu wytwarzania środka trwałego, zalicza się zmienne

pośrednie koszty dotyczące wytwarzanych środków trwałych oraz te stałe koszty pośrednie, które odpowiadają poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

Przykład 11.2

Spółka z o.o. buduje garaże na samochody dostawcze. W związku z tym poniesiono następujące koszty:

– zużyte materiały budowlane	20 000 zł
– roboty budowlano-montażowe	10 000 zł
– zużycie energii dotyczącej uruchomienia narzędzi i przyrządów	1 600 zł
– wynagrodzenie kierownika budowy	7 000 zł
Razem:	38 600 zł

Ustalić wartość nowo zbudowanych garaży według kosztów wytworzenia.

Rozwiązanie

Koszt wytworzenia budowanych garaży:

– koszty bezpośrednie	30 000 zł
– zmienne koszty pośrednie	1 600 zł
– stałe koszty pośrednie	7 000 zł
Razem:	38 600 zł

Cena sprzedaży netto jest ustalana, jeżeli nie jest możliwe określenie wartości początkowej środków trwałych według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. W szczególności dotyczy to środków trwałych przyjętych nieodpłatnie, np. w drodze darowizny, spadku. Cenę sprzedaży netto ustala się na podstawie takiego samego lub podobnego środka trwałego. Nie zawiera ona podatku VAT i podatku akcyzowego, może być pomniejszona o rabaty, opusty, a powiększona o należną dotację przedmiotową. W przypadku braku możliwości określenia tej ceny powinno się wziąć pod uwagę wartość godziwą na dzień bilansowy.

Za wartość godziwą uznaje się kwotę, za jaką dany środek trwały mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie zostałoby uregulowane na warunkach transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami.

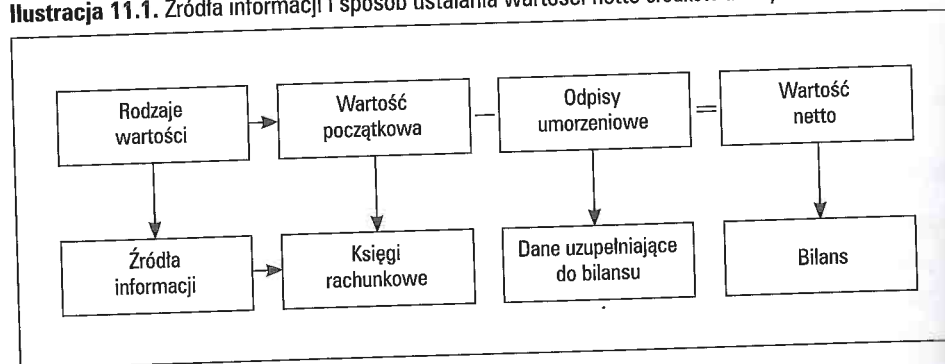
cena sprzedaży netto**wartość godziwa**

Wartość początkowa środków trwałych stanowi podstawę zapisów w księgach rachunkowych. Często określa się ją jako wartość brutto, ponieważ nie odzwierciedla stopnia zużycia środków trwałych. Od wartości tej należy odróżnić wartość netto (aktualną).

wartość netto
(aktualna)

Wartość netto (aktualną) środków trwałych ustala się jako różnicę między wartością początkową i dotychczasowym zużyciem. Stopniowe zużywanie się środków trwałych określa się za pomocą odpisów umorzeniowych. Środki trwałe według wartości bieżącej ujmuje się w bilansie. Sposób ustalenia tej wartości przedstawia ilustracja 11.1.

Ilustracja 11.1. Źródła informacji i sposób ustalania wartości netto środków trwałych



Wartość początkowa (brutto) w określonych sytuacjach może ulec zmianie, polegającej na obniżeniu lub podwyższeniu wartości. Jest to związane z przeszacowaniem środków trwałych. Na podstawie odrębnych przepisów dokonuje się aktualizacji wartości środków trwałych². Polega to na przeliczeniu wartości początkowej oraz wartości umorzenia poszczególnych środków trwałych według współczynników przeliczeniowych. Wskaźniki przeliczeniowe do aktualizacji wyceny środków trwałych ustala Prezes GUS. Ich wysokość jest zróżnicowana, ponieważ uwzględnia się określoną grupę środków trwałych oraz datę ich nabycia lub wytworzenia. W wyniku dokonanego przeszacowania wyrównuje się wartość środków trwałych ujętych w księgach rachunkowych do poziomu cen aktualnie obowiązujących na rynku. Godny podkreślenia jest fakt, że ustalona w wyniku aktualizacji wyceny wartość księgowa netto środka trwałego nie powinna być wyższa od jego wartości godziwej. Różnice między dotychczasową i zaktualizowaną wyceną środków trwałych odnosi się

² Ostatniej aktualizacji wyceny środków trwałych dokonano na dzień 1 stycznia 1995 r.

na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny i przeznacza się go na odtworzenie majątku jednostki.

Przedstawione sytuacje mają wpływ na zmianę wartości początkowej w wartość odtworzeniową.

wartość
odtworzeniowa

Ewidencję środków trwałych w księgach rachunkowych prowadzi się według następujących dokumentów:

- „Przyjęcie środka trwałego – OT”
- „Likwidacja środka trwałego – LT”,
- „Przekazanie środka trwałego – PT”.

Wymienione dokumenty stanowią podstawę zapisów na kontach syntetycznych i kontach analitycznych.

Każdy środek trwały powinien posiadać odrębne konto analityczne (kartę analityczną), mieć swój numer inwentarzowy i być szczegółowo opisany. Do ewidencji analitycznej można zaliczyć księgę inwentarzową, która zawiera wykaz poszczególnych obiektów inwentarzowych.

konto analityczne
księga
inwentarzowa

Zapisów w księgach inwentarzowych dokonuje się w porządku chronologicznym z jednoczesnym nadaniem środkowi trwałemu odpowiedniego numeru inwentarzowego. Jest on nadawany na cały okres użytkowania określonego obiektu. Poza numerem inwentarzowym do księgi wpisuje się nazwę i charakter obiektu, wartość początkową, przychód, rozchód, uwagi.

Ewidencję syntetyczną prowadzi się na koncie 010 *Środki trwałe*. Konto to zalicza się do grupy kont aktyw-nych. Po stronie Wn księguje się wartość początkową (brutto) środków trwałych i jej zwiększenia, a po stronie Ma – zmniejszenia wartości początkowej.

ewidencja
syntetyczna

W celu ustalenia wartości netto środka trwałego, jego wartość początkową należy zmniejszyć o odpisy umorzeniowe, które księguje się na koncie 060 *Umorzenie środków trwałych*. Konto to jest kontem korygującym.

wartość netto
środka trwałego
konto korygujące

Wzajemne powiązania kont przedstawia ilustracja 11.2.

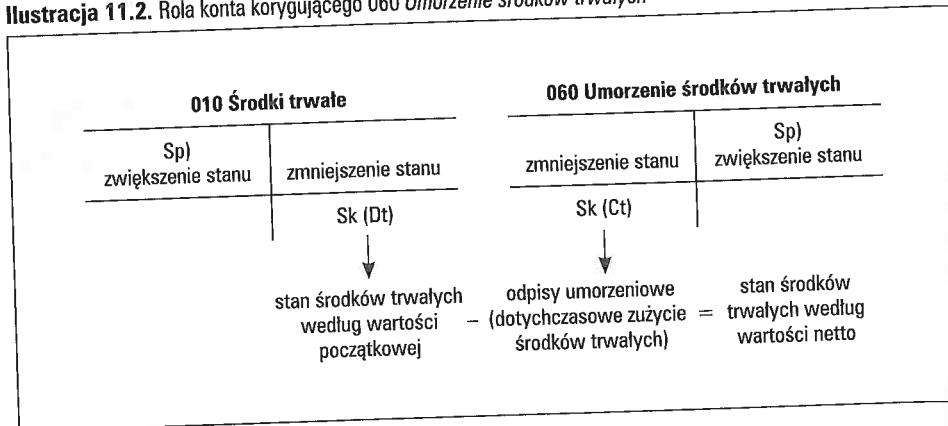
Umorzenie środków trwałych jest to okresowe korygowanie wartości początkowej środków trwałych o wartość ich zużycia. Umorzenie oblicza się od wszystkich środków trwałych przez cały czas ich używania.

umorzenie środków
trwałych

Od umorzenia należy odróżnić pojęcie amortyzacji, która również określa zużycie środków trwałych. Amortyzacja jest to zużycie środków trwałych na skutek ich eksploatacji, zarachowane w ciężar kosztów działalności. Z tego względu odpisy amortyzacyjne umożliwiają reprodukcję zużytych środków trwałych.

amortyzacja

Ilustracja 11.2. Rola konta korygującego 060 Umorzenie środków trwałych



Odpisy umorzeniowe są traktowane na równi z amortyzacją. Odpisów tych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia wartości początkowej środka trwałego na ustalony okres amortyzacji. Zgodnie z art. 32 ustawy o rachunkowości sporządzanie planu amortyzacji jest obowiązkowe. Wzór planu amortyzacji przedstawia tabela 11.1.

Tabela 11.1. Wzór planu amortyzacji środków trwałych

Nazwa środka trwałego	Wartość początkowa (w zł)	Stawka amortyzacyjna (w %)	Roczna kwota amortyzacji (umorzenia) (w zł)	Miesiąc			
				Styczeń	Luty	...	Grudzień
Budynek murowany	100 000	2,5	2 500	208	208		208
Urządzenia produkcyjne	40 000	10,0	4 000	333	333		333
Mikrokomputer	6 000	30,0	1 800	150	150		150
Kasa fiskalna	5 000	20,0	1 000	83	83		83
Samochód ciężarowy	150 000	18,0	27 000	2 250	2 250		2 250
Samochód osobowy	60 000	20,0	12 000	1 000	1 000		1 000
Szafy biurowe (15 szt.)	5 250	20,0	1 050	87	87		87
Razem:	366 250		49 350	4 111	4 111		4 111

Rozpoczęcie amortyzacji (umorzenie) następuje nie wcześniej niż przed przyjęciem środka trwałego do użytkowania, a jej zakończenie nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów umorzeniowych z wartością początkową

środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru.

Na dzień przyjęcia środka trwałego do używania należy ustalić okres, stawkę i metodę naliczania odpisów amortyzacyjnych.

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na określenie którego mają wpływ:

- liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin jego pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- prawne lub inne ograniczenia czasu używania środka trwałego,
- przewidywana przy likwidacji wartość godziwa istotnej pozostałości środka trwałego, np. złom, części, podzespoły.

Odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) można obliczać za pomocą metody:

- liniowej (amortyzacji równomiernej),
- degresywnej (amortyzacji przyspieszonej),
- zbiorczych odpisów (amortyzacji uproszczonej).

Metoda liniowa polega na określeniu zużycia danego środka trwałego proporcjonalnie do przewidywanego okresu jego używania. Odpisy amortyzacyjne za dany rok dzieli się przez 12 i według miesięcznej stawki księguje się w ciężar kosztów. Roczną stawkę amortyzacyjną oblicza się za pomocą następującego wzoru:

$$a = \frac{Wp}{t} \text{ lub } a = \frac{Wp \cdot Sa\%}{100}$$

Roczną stopę amortyzacyjną oblicza się według następującego wzoru:

$$Sa = \frac{100}{t}$$

gdzie:

- a – stawka rocznej amortyzacji w złotych,
- t – przewidywany okres użytkowania wyrażony w latach,
- Wp – wartość początkowa środka trwałego,
- Sa – stopa rocznej amortyzacji wyrażona w procentach ($Wp = 100\%$).

Metoda degresywna ma zastosowanie do produkcyjnych środków trwałych (grupy 3–8 KŚT). Kwoty

metoda liniowa

metoda degresywna

rocznych odpisów amortyzacyjnych ustala się w ratach malejących w kolejnych latach używania środka trwałego. Wysokość odpisów amortyzacyjnych oblicza się za pomocą podwyższonej stawki procentowej. Stawki amortyzacyjne mogą być podwyższone współczynnikiem nie wyższym niż 2, natomiast w przypadku ich używania w gminach o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w województwie lub rejonie administracyjnym (gminy) zagrożonym recesją i degradacją społeczną – współczynnikiem nie wyższym niż 3.

Przyjęte współczynniki podwyższają stawki amortyzacyjne, które stosuje się do wartości początkowej środków trwałych w pierwszym roku ich używania. W następnych latach podstawą obliczania amortyzacji jest wartość netto (wartość początkowa pomniejszona o dotychczasowe umorzenie), którą ustala się na początek kolejnych lat używania. Począwszy od roku, w którym nastąpiło zrównanie rocznej kwoty amortyzacji (lub niższej) obliczonej przy zastosowaniu metody degresywnej z amortyzacją ustaloną metodą liniową, dalszych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się według zasad metody liniowej.

Przykład 11.3

Spółka z o.o. nabyła maszynę produkcyjną w cenie nabycia 30 000 zł. Podstawowa stawka amortyzacyjna wynosi 10% rocznie. Firma stosuje współczynnik podwyższający stawkę podstawową 2,0. Ustalić:

- przewidywalny okres użytkowania maszyny produkcyjnej,
- roczną stawkę amortyzacyjną metodą liniową,
- roczną stawkę amortyzacyjną metodą degresywną.

Rozwiązanie

Przewidywalny okres użytkowania oblicza się ze wzoru:

$$Sa = \frac{100\%}{t}, \text{ gdzie: } t = \frac{100\%}{10\%} = 10 \text{ lat}$$

Roczna stawka amortyzacyjna według metody liniowej:

$$a = \frac{Wp}{t} \quad a = \frac{30\,000}{10 \text{ lat}} = 3\,000 \text{ zł}$$

$$\text{lub } a = \frac{Wp \cdot Sa\%}{100} = \frac{30\,000 \cdot 100}{100} = 3\,000 \text{ zł}$$

Roczna stawka amortyzacyjna według metody degresywnej:

- podwyższona roczna stopa amortyzacyjna

$$10\% \cdot 2 = 20\%$$

b) kwoty odpisów amortyzacyjnych w poszczególnych latach:

$$\text{– rok 1: } a = \frac{30\,000 \cdot 20\%}{100} = 6\,000 \text{ zł}$$

$$\text{– rok 2: } 20\% \text{ od } (30\,000 - 6\,000) = 4\,800 \text{ zł}$$

$$\text{– rok 3: } 20\% \text{ od } (24\,000 - 4\,800) = 3\,840 \text{ zł}$$

$$\text{– rok 4: } 20\% \text{ od } (19\,200 - 3\,840) = 3\,072 \text{ zł}$$

$$\text{– rok 5: } 20\% \text{ od } (15\,360 - 3\,072) = 2\,457,60 \text{ zł}$$

Amortyzacja roczna według stawki podwyższonej (2457,60 zł) jest niższa od amortyzacji obliczonej stawką podstawową (3000 zł). Począwszy od roku piątego stosuje się amortyzację obliczoną według odpisu podstawowego aż do miesiąca, w którym maszyna produkcyjna zostanie całkowicie umorzona.

$$\text{– rok 5: } 12\,288 - 3\,000 = 9\,288$$

$$\text{– rok 6: } 9\,288 - 3\,000 = 6\,288$$

$$\text{– rok 7: } 6\,288 - 3\,000 = 3\,288$$

$$\text{– rok 8: } 3\,288 - 3\,000 = 288$$

$$\text{– rok 9: } 288 - 288 = 0$$

wartość początkowa = umorzeniu

wartość netto = 0

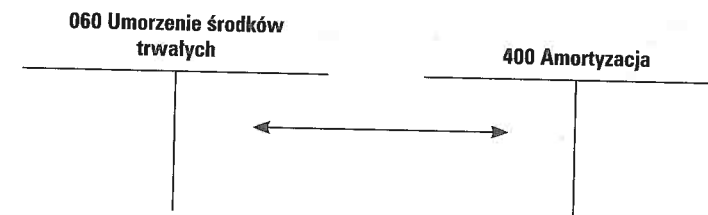
Metoda uproszczona (zbiornych odpisów) dotyczy środków trwałych, których wartość jest niższa od 3500 zł. Środki trwałe przyjęte w używanie o niskiej jednostkowej wartości początkowej mogą być amortyzowane (umarzane) jednorazowo, tzn. w momencie przyjęcia do używania odpisuje się wartość początkową tych obiektów. Można również dokonać odpisów od całej grupy środków trwałych, zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem (np. meble biurowe, narzędzia, przyrządy).

metoda uproszczona

Nie wszystkie środki trwałe są amortyzowane i umarżane. Nie nalicza się odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) np. od gruntów, inwentarza żywego.

Wysokość odpisów amortyzacyjnych równa się odpisom umorzeniowym, które księguje się następująco:

wysokość odpisów amortyzacyjnych



Do ewidencji środków trwałych służy konto syntetyczne 010 Środki trwałe. Na koncie tym księguje się zwiększenie oraz zmniejszenie stanu według wartości początkowej (brutto).

Zwiększenie stanu i wartości początkowej środków trwałych jest spowodowane następującymi przypadkami:

- zakup środków trwałych niewymagających montażu,
- zakończenie budowy środków trwałych,
- nieodpłatne przyjęcie lub darowizny,
- przyjęcie w formie aportu wniesionego do spółki,
- aktualizacja wyceny, wynikająca z odrębnych przepisów.

Zmniejszenie stanu i wartości początkowej środków trwałych może mieć miejsce w następujących sytuacjach:

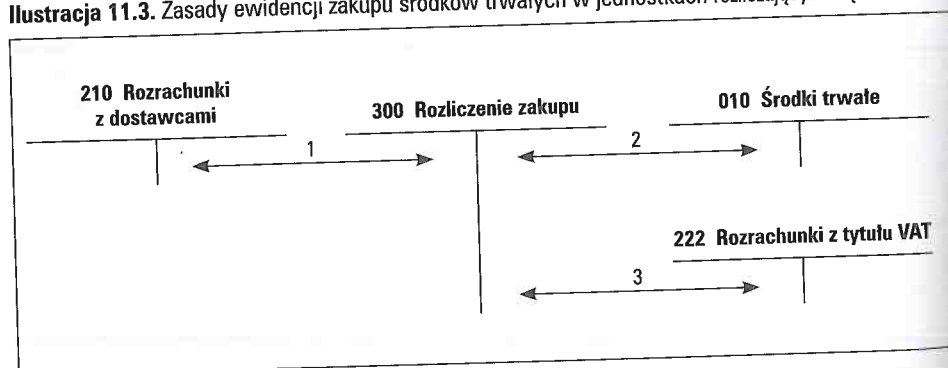
- likwidacja związana ze zużyciem,
- sprzedaż,
- nieodpłatne przekazanie lub darowizna,
- przekazanie w formie aportu (udziału) wniesionego do spółki.

Księgowe ujęcie zwiększenia stanu i wartości początkowej środków trwałych w określonych sytuacjach przedstawiają ilustracje 11.3–11.6.

ewidencja zakupu środków trwałych

Ewidencja zakupu środków trwałych niewymagających montażu zależy od tego, czy jednostka gospodarcza jest podatnikiem VAT, czy nie. Jeżeli jednostka jest zwolniona z podatku VAT lub nie ma prawa odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, to podatek ten jest zawarty w cenie zakupu i stanowi część składową ceny nabycia środka trwałego. Ten sam środek trwały przybiera inną wartość w jednostkach, które są podatnikami i płatnikami podatku od towarów i usług. Wartość początkowa środków trwałych nie będzie powiększona o podatek VAT, który podlega rozliczeniu z urzędem skarbowym.

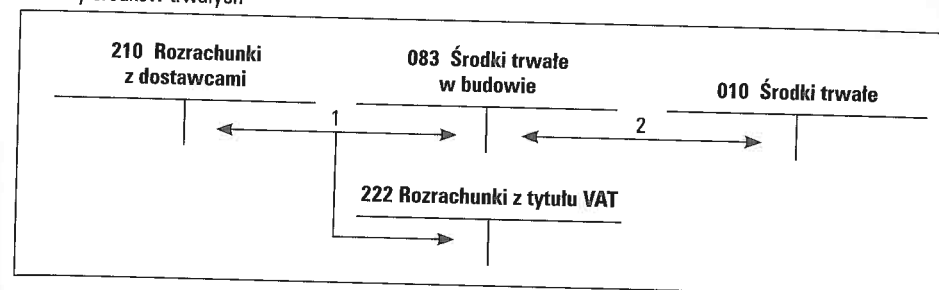
Ilustracja 11.3. Zasady ewidencji zakupu środków trwałych w jednostkach rozliczających się z VAT



Objaśnienia

1. Faktura VAT za zakupiony środek trwały.
2. Przyjęcie środka trwałego w użytkowanie (dow. OT).
3. Wyksięgowanie naliczonego podatku VAT.

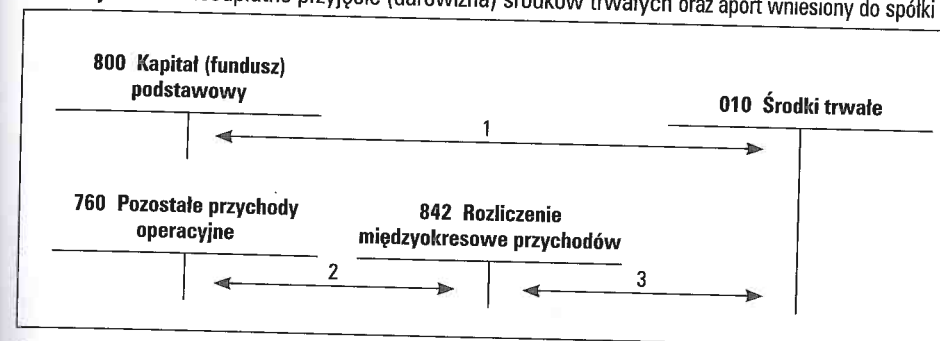
Ilustracja 11.4. Ewidencja środków trwałych przyjętych w używanie na podstawie rozliczenia kosztów budowy środków trwałych



Objaśnienia

1. Faktury VAT lub rachunki obcej firmy odzwierciedlające koszty budowy środków trwałych.
2. Wartość środków trwałych przyjętych w używanie (dow. OT).

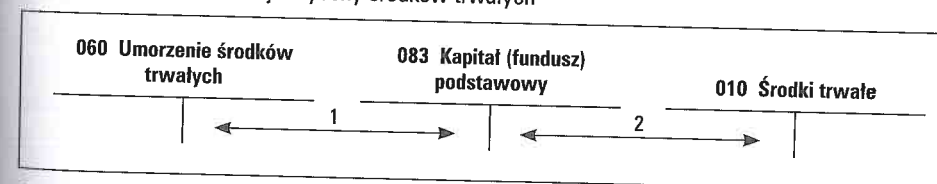
Ilustracja 11.5. Nieodpłatne przyjęcie (darowizna) środków trwałych oraz aport wniesiony do spółki



Objaśnienia

1. Przyjęcie środka trwałego w formie aportu (dow. OT).
2. Zaksięgowano kwoty odpowiadające odpisom amortyzacyjnym od środków trwałych przyjętych nieodpłatnie.
3. Otrzymano nieodpłatnie środek trwały (dow. OT).

Ilustracja 11.6. Aktualizacja wyceny środków trwałych



Objaśnienia

1. Aktualizacja dotychczas naliczonego umorzenia.
2. Aktualizacja wartości początkowej środków trwałych w związku ze wzrostem cen rynkowych.

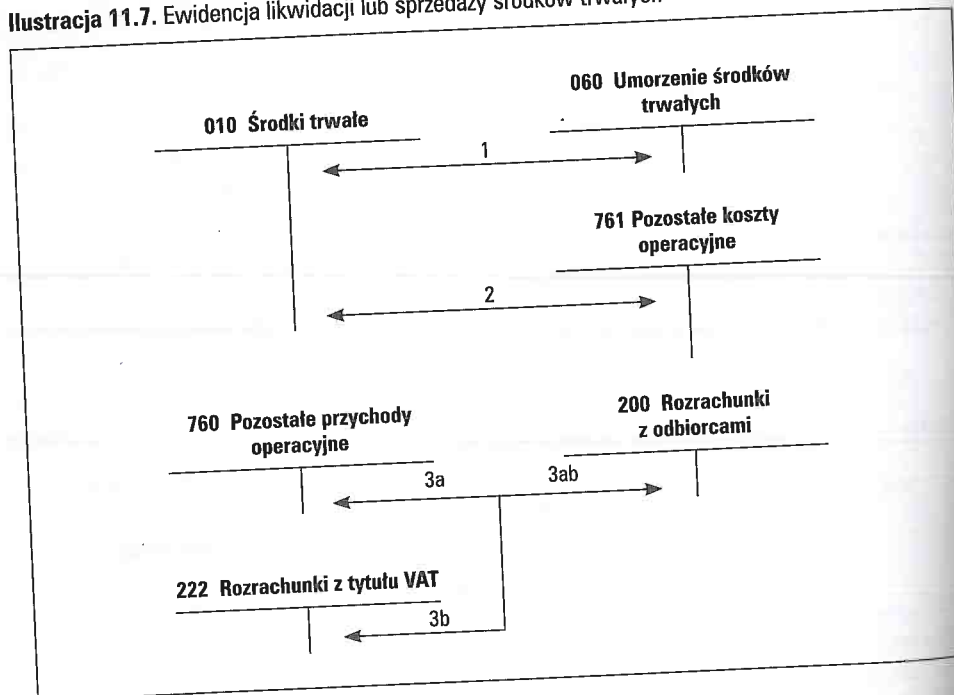
zakończenie
budowy środków
księgowe ujęcie
zmniejszenia
stanu i wartości
początkowej
środków trwałych

W wyniku zakończenia budowy środków następuje rozliczenie kosztów wytworzenia określonych obiektów, a efektem tej działalności jest zwiększenie stanu środków trwałych. Księgowe ujęcie zmniejszenia stanu i wartości początkowej środków trwałych w wybranych sytuacjach przedstawiają ilustracje 11.7 i 11.8. Charakterystycznym księgowaniem jest przeniesienie wartości dotychczasowego umorzenia oraz ustalenie wartości netto środka trwałego, który został w pełni zużyty. Pierwsze księgowanie, czyli przeniesienie wartości umorzenia, dotyczy każdej sytuacji, w której następuje zmniejszenie stanu i wartości początkowej środków trwałych. Natomiast drugie księgowanie (wartość netto środka trwałego) może nie wystąpić, jeżeli dany obiekt jest całkowicie zużyty.

likwidacja

Likwidacji środków trwałych dokonuje się w związku z ich całkowitym lub częściowym zużyciem. Podobne księgowania wystąpią przy sprzedaży środków trwałych.

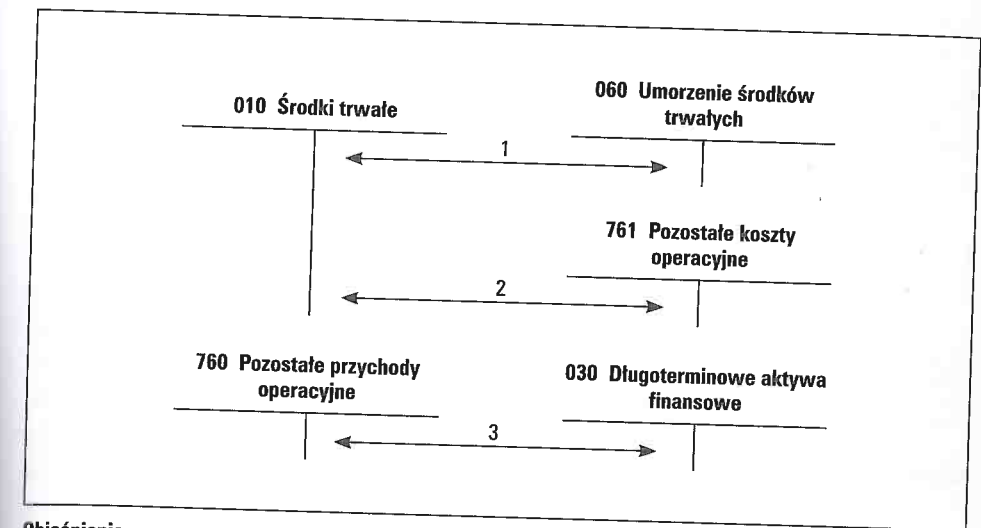
Ilustracja 11.7. Ewidencja likwidacji lub sprzedaży środków trwałych



Objaśnienia

- Przeniesienie dotychczasowego umorzenia środka trwałego likwidowanego lub podlegającego sprzedaży.
- Przeksięgowanie wartości netto środka trwałego likwidowanego lub podlegającego sprzedaży.
- Wystawiono fakturę VAT za środek trwały sprzedany:
 - cena sprzedaży środka trwałego,
 - należny podatek VAT.

Ilustracja 11.8. Ewidencja nieodpłatnego przekazania środków trwałych oraz wniesienia aportu do obcej spółki



Objaśnienia

- Przeniesienie dotychczasowego umorzenia środków trwałych przekazanych nieodpłatnie (darowizna) lub wniesionych w formie aportu do spółki.
- Wartość netto środków trwałych przekazanych nieodpłatnie oraz w formie aportu do obcej spółki.
- Wartość netto środków trwałych wniesionych w formie aportu do obcej spółki.

Zapisy księgowe związane z nieodpłatnym przekazaniem (darowizną) środków trwałych oraz wniesieniem aportu jako udziału do spółki wymagają także przeniesienia dotychczasowego umorzenia oraz zaksięgowania wartości netto.

nieodpłatne
przekazanie
(darowizna)
środków trwałych
wniesienie aportu

Przykład 11.4

W firmie usługowej sp. z o.o. na kontach syntetycznych występują następujące salda: 010 Środki trwałe – 120 000 zł, 060 Umorzenie środków trwałych – 24 000 zł. W okresie sprawozdawczym dokonano następujących zmian w stanie i wartości początkowej środków trwałych:

- Zakupiono i przyjęto w używanie urządzenia produkcyjne niewymagające montażu 16 000 zł
- Przekazano nieodpłatnie komputer o wartości początkowej 5000 zł i dotychczasowym umorzeniu 3200 zł:
 - przeniesiono dotychczasowe umorzenie 3 200 zł
 - wartość netto komputera 1 800 zł
- Sprzedano samochód osobowy o wartości początkowej 21 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 16 500 zł:

a) przeniesiono dotychczasowe umorzenie	16 500 zł
b) wartość netto samochodu	4 500 zł
c) wystawiono rachunek za sprzedany samochód	5 000 zł
4. Przyjęto samochód ciężarowy jako udziały wniesione do spółki:	
a) wartość początkowa samochodu	60 000 zł
b) dotychczasowe umorzenie samochodu	13 000 zł
c) wartość wniesionego udziału	47 000 zł
5. Na podstawie obowiązujących przepisów dokonano przeszacowania środków trwałych, zwiększając ich:	3 000 zł
a) wartość początkową	600 zł
b) dotychczasowe umorzenie	

Zaksięguwać operacje gospodarcze oraz ustalić wartość netto środków trwałych.

Rozwiązanie

010 Środki trwałe		060 Umorzenie środków trwałych		300 Rozliczenie zakupu	
Sp)	120 000	2a)	3 200	24 000	(Sp)
1)	16 000	3a)	16 500	600	(5b)
4c)	47 000		19 700	24 600	
5a)	3 000	Sk)	4 900		
	186 000		24 600	24 600	
	26 000				
	160 000				
	186 000				
	186 000				

761 Pozostałe koszty operacyjne		200 Rozrachunki z odbiorcami		760 Pozostałe przychody operacyjne	
2b)	1 800	3c)	5 000	5 000	(3c)
3b)	4 500				

800 Kapitał (fundusz) podstawowy	
5b)	600
	47 000 (4c)
	3 000 (5a)

Analityka do konta 800 *Kapitał (fundusz) podstawowy*:

Kapitał (fundusz) z aktualizacji środków trwałych			
5b)	600	3 000	(5a)

Ustalenie wartości netto środków trwałych:	
- wartość początkowa środków trwałych	160 000 zł
- umorzenie środków trwałych	4 900 zł
- wartość netto środków trwałych	155 100 zł

Środki trwałe w budowie

Z ustawy o rachunkowości wynika, że środki trwałe w budowie są to aktywa trwałe, do których zalicza się środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego. Środki trwałe w budowie wycenia się w wysokości ogółu kosztów powstających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem, pomniejszonych o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Do kosztów wytworzenia zalicza się następujące koszty:

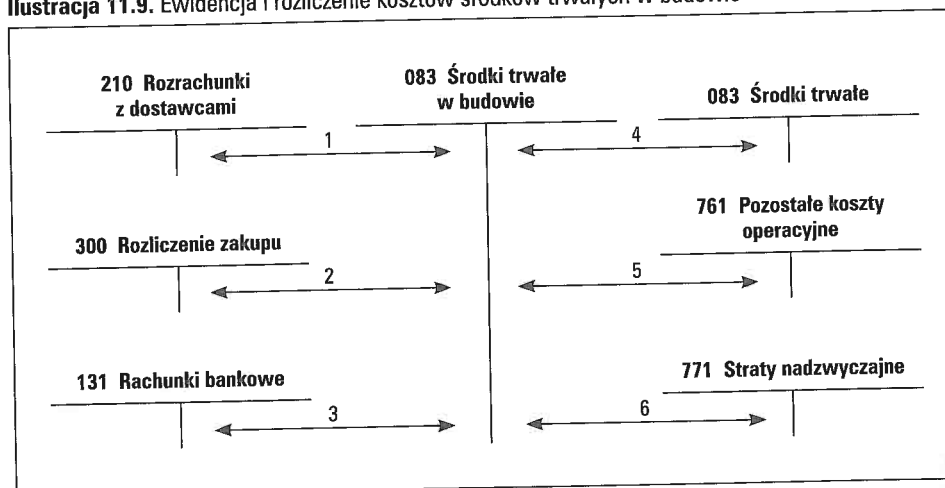
- opracowania dokumentacji projektowej,
- robót budowlano-montażowych,
- zakupu maszyn, urządzeń i ich montażu,
- prób montażowych i rozruchu,
- obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania budowy lub ulepszenia środka trwałego, np. odsetki, prowizje, różnice kursowe,
- podatku VAT niepodlegającego odliczeniu.

Ulepszenie jest to przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja istniejącego środka trwałego. Po zakończeniu ulepszenia zwiększa się wartość początkowa środka trwałego o sumę poniesionych kosztów.

Do ewidencji kosztów środków trwałych w budowie służy konto 083 *Środki trwałe w budowie*. Po stronie Wn księguje się koszty ponoszone w toku budowy środków trwałych, a po stronie Ma dokonuje się rozliczenia tych kosztów na efekty uzyskane z zakończonych robót. Do tego konta powinna być prowadzona ewidencja szczegółowa, która zapewnia wyodrębnienie kosztów wytworzenia lub ulepszenia poszczególnych środków trwałych oraz poniesionych kosztów, które nie dały zamierzonego efektu gospodarczego. Rozliczenie kosztów robót budowlanych, montażowych, modernizacyjnych i innych następuje pod datą przyjęcia środka trwałego w użytkowanie.

Konto 083 *Środki trwałe w budowie* może wykazywać wyłącznie saldo Wn, które oznacza koszty robót budowlanych niezakończonych. Zasady ewidencji tych kosztów i ich rozliczenie przedstawia ilustracja 11.9.

Ilustracja 11.9. Ewidencja i rozliczenie kosztów środków trwałych w budowie



Objaśnienia

- Faktura (rachunek) za wykonane roboty, dostawy i usługi dotyczące środków trwałych w budowie.
- Koszty budowy i ulepszeń środków trwałych w budowie oraz niepodlegający rozliczeniu podatek VAT.
- Odsetki, prowizje i ujemne różnice kursowe od kredytów i pożyczek za czas budowy środków trwałych.
- Wartość uzyskanych efektów zakończenia budowy i przekazanych do użytkowania środków trwałych.
- Odpisanie kosztów budowy środków trwałych, które nie dały zamierzonego efektu gospodarczego.
- Odpisanie kosztów budowy środków trwałych na skutek zdarzenia losowego.

Przykład 11.5

W przedsiębiorstwie produkcyjnym (podatnik VAT) stany wybranych kont przedstawiają się następująco:

010 Środki trwałe	60 000 zł
083 Środki trwałe w budowie	12 000 zł
131 Rachunki bankowe	18 000 zł
138 Kredyty bankowe	30 000 zł

Przedsiębiorstwo realizuje przedsięwzięcie, polegające na budowie hali produkcyjnej oraz modernizacji istniejącej linii produkcyjnej.

W danym okresie dokonano następujących operacji gospodarczych:

- Otrzymano faktury VAT za roboty budowlano-montażowe:

a) koszty robót budowlano-montażowych	15 000 zł
b) podatek VAT (23%)	3 450 zł
c) razem	18 450 zł
- Otrzymano fakturę VAT za maszynę produkcyjną:

a) wartość maszyny	20 000 zł
b) transport zakupionej maszyny	500 zł
c) podatek VAT (23%)	4 715 zł
d) razem	25 215 zł

- Splata kolejnej raty kredytu bankowego wraz z odsetkami (wyciąg bankowy):

a) kredyt bankowy	3 000 zł
b) odsetki od kredytu bankowego	900 zł
- Poddano modernizacji maszyny produkcyjne o wartości początkowej 30 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 5 000 zł. Otrzymano fakturę VAT za prace modernizacyjne urządzeń produkcyjnych:

a) wartość robót	6 000 zł
b) podatek VAT (23%)	1 380 zł
c) razem	7 380 zł
- Rozliczono koszty budowy hali produkcyjnej:

a) przyjęto w użytkowanie halę produkcyjną (dow. OT)	27 900 zł
b) wartość maszyny produkcyjnej	20 500 zł
c) podwyższenie wartości urządzeń produkcyjnych w wyniku ulepszenia	6 000 zł

Rozwiązanie

010 Środki trwałe	010 Środki trwałe w budowie	131 Rachunki bankowe
Sp) 60 000	Sp) 12 000	Sp) 18 000
5a) 27 900	1a) 15 000	3ab) 3 900
5b) 20 500	2a) 20 500	
5c) 6 000	3b) 900	
	4a) 6 000	
	54 400	
	54 400	
138 Kredyty bankowe	210 Rozrachunki z dostawcami	300 Rozliczenie zakupu
3a) 3 000	18 450 (1c)	1c) 18 450
30 000 (Sp)	25 215 (2d)	2d) 25 215
	7 380 (4c)	4c) 7 380
		15 000 (1a)
		3 450 (1b)
		20 500 (2ab)
		4 715 (2c)
		6 000 (4a)
		1 380 (4b)
	222 Rozrachunki z tytułu VAT	
	1b) 3 450	
	2c) 4 715	
	5b) 1 380	

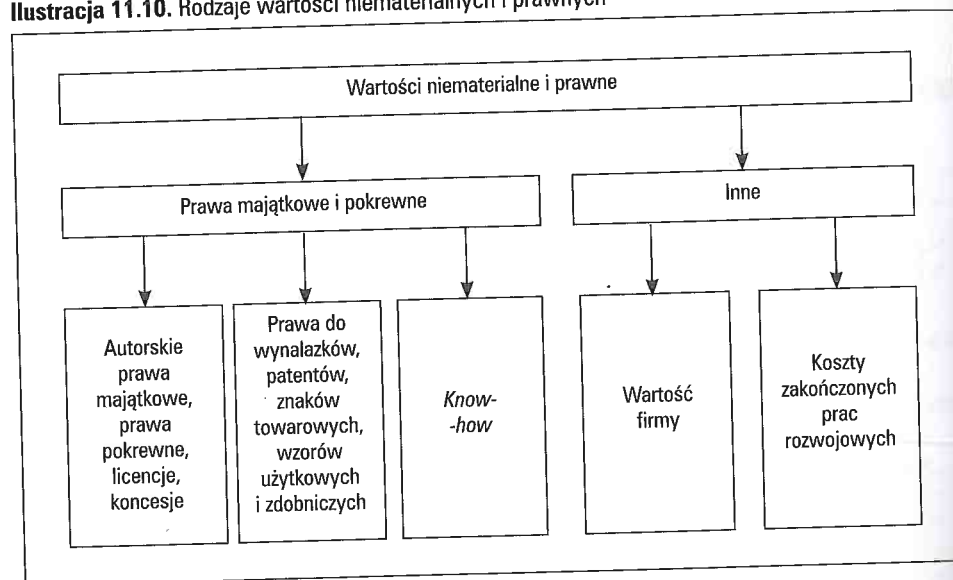
Wartości niematerialne i prawne

wartości
niematerialne
i prawne

Wartości niematerialne i prawne są to nabyte przez jednostkę prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok. Są one przeznaczone do używania na potrzeby jednostki. Podobnie jak środki trwałe, są amortyzowane i umarzane, ale od środków trwałych różnią się tym, że nie mają postaci rzeczowej.

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się prawa majątkowe i pokrewne oraz inne pozycje, które przedstawia ilustracja 11.10.

Ilustracja 11.10. Rodzaje wartości niematerialnych i prawnych



Wartości niematerialne i prawne wycenia się według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, a ich wartość początkową ustala się według zasad przyjętych dla środków trwałych.

Wyjaśnien wymaga pozycja „inne wartości niematerialne i prawne”.

wartość firmy

dodatnia wartość
 firmy

Wartość firmy stanowi różnicę między ceną nabycia określonej jednostki lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przyjętych aktywów netto. Różnica ta jest dodatnią wartością firmy i wykazuje się ją w aktywach bilansu jako wartości niematerialne i prawne. Jeżeli cena nabycia jednostki lub zorganizowanej jej części jest niższa od wartości godziwej

przyjętych aktywów netto, to różnica stanowi ujemną wartość firmy. Zalicza się ją do rozliczeń międzyokresowych przychodów, ujmowanych w pasywach bilansu.

Do kosztów zakończonych prac rozwojowych prowadzonych przez jednostkę na własne potrzeby zalicza się te koszty, które poniesiono przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii. Stanowią one wartości niematerialne i prawne, jeżeli:

- produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;
- techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana; na tej podstawie jednostka podejmuje decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od:

- kosztów zakończonych prac rozwojowych – nie może przekraczać 5 lat;
- wartości firmy – nie może przekraczać 5 lat, a w uzasadnionych przypadkach kierownik jednostki może wydłużyć ten okres do 20 lat.

Odpisów amortyzacyjnych wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się metodą liniową, biorąc pod uwagę przewidywany okres użytkowania. Mogą być także amortyzowane (umarzane) jednorazowo w momencie wydania do użytkowania, jeżeli ich wartość nie przekracza 3500 zł.

Zaleca się jednakże dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) według przepisów podatkowych. Prawo podatkowe ustala, że okres ten nie może być krótszy, niż:

- 2 lata dla licencji na programy komputerowe i dla praw autorskich,
- 1 rok dla kosztów zakończonych prac rozwojowych,
- 5 lat dla pozostałych tytułów wartości niematerialnych i prawnych.

Odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się w równej wysokości od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ujęto je w ewidencji księgowej jako składniki aktywów trwałych. Zaprzestaje się dokonywać odpisów w końcu tego miesiąca, w którym następuje zrównanie wartości odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) z wartością początkową lub w którym wartość niematerialną i prawną przeznaczono do likwidacji lub ją sprzedano. Zasady te stosuje się zgodnie z ustawą

ujemna wartość
firmy

koszt
zakończonych prac
rozwojowych

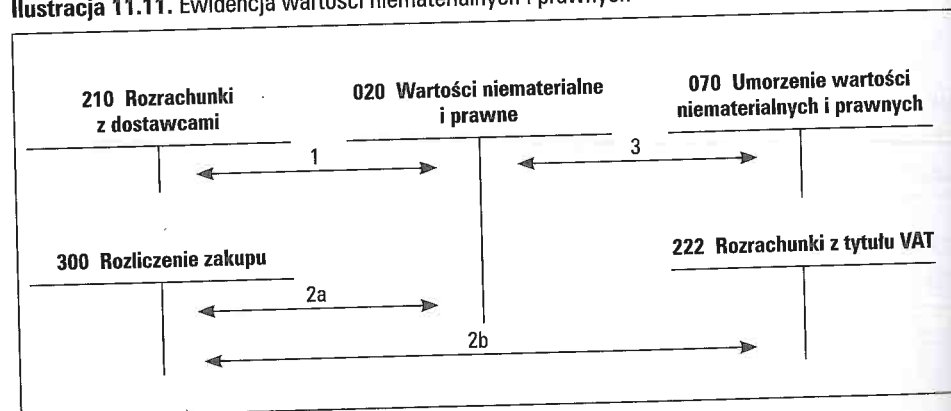
odpis
amortyzacyjny
(umorzeniowy)

o podatku dochodowym. Natomiast według ustawy o rachunkowości należy przyjąć zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych jak dla środków trwałych (por. s. 178–179).

Wartości niematerialne i prawne ewidencjonuje się w wartości początkowej na koncie 020 *Wartości niematerialne i prawne*. Konto to zalicza się do grupy kont aktywnych. Po stronie Wn księguje się zwiększenia, a po stronie Ma – zmniejszenia wartości początkowej. Ewidencja szczegółowa prowadzona do tego konta zapewnia podział wartości niematerialnych i prawnych według określonych tytułów i umożliwia prawidłowe obliczenie ich umorzenia. Konto wykazuje saldo Wn, które oznacza stan wartości niematerialnych i prawnych według ich wartości początkowej (brutto).

wartości netto W celu ustalenia wartości netto wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych koryguje się o odpisy umorzeniowe, które księguje się na koncie 070 *Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych*. Konto to pełni rolę konta korygującego do konta 020 *Wartości niematerialne i prawne*. Wzajemne powiązanie kont 020 i 070 jest jak przy kontach środków trwałych i umorzenia środków trwałych, które przedstawia ilustracja 11.2. Zasady ewidencji wartości niematerialnych i prawnych przedstawia ilustracja 11.11.

Ilustracja 11.11. Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych



Objaśnienia

- Faktura VAT za wartości niematerialne i prawne (podatek niepodlegający rozliczeniu).
- Przyjęto w użytkowanie nabyte wartości niematerialne i prawne (PK):
 - wartość początkowa,
 - podatek VAT podlegający rozliczeniu.
- Rozchód wartości niematerialnych i prawnych, w części nieumorzonej, spowodowany ich sprzedażą, likwidacją, darowizną lub nieodpłatnym przekazaniem oraz wyksięgowanie wartości niematerialnych i prawnych całkowicie umorzonych.

Przykład 11.6

Fabryka Mebli DĄB S.A. nabyła program komputerowy o wartości początkowej 3 600 zł, który umarza się w ciągu 24 miesięcy. Na podstawie dowodu PK przyjęto w użytkowanie i ustalono wysokość odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych). W dotychczasowym posiadaniu spółki znajdują się następujące wartości niematerialne i prawne:

- koszty zakończonych prac rozwojowych o wartości 40 000 zł i dotychczasowym umorzeniu 15 000 zł,
- koncesje o wartości 18 000 zł i umorzeniu 9 000 zł,
- inne prawa majątkowe o wartości 6 000 zł, które są całkowicie umorzone i wycofane z używania.

Na podstawie danych zaksięgować operacje gospodarcze oraz ustalić wartość początkową i wartość netto wartości niematerialnych i prawnych.

Rozwiązanie

Operacje gospodarcze do zaksięgowania:

- | | |
|---|----------|
| 1. Przyjęto w użytkowanie program komputerowy | 3 600 zł |
| 2. Naliczono i zaksięgowano miesięczne odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) – $3600 : 24 =$ | 150 zł |
| 3. Wyksięgowano wartości niematerialne i prawne całkowicie umorzone | 6 000 zł |

020 Wartości niematerialne i prawne		070 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych		300 Rozliczenie zakupu	
Sp)	64 000	6 000 (3)			
1)	3 600		3) 6 000	30 000 (Sp)	
				150 (2)	
	67 600	6 000		6 000	30 150
		61 600 (sk)	sk) 24 150		
400 Amortyzacja					
2)	150				

Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych wynosi 61 600 zł, wartość netto zaś: $61\ 600 - 24\ 150 = 37\ 450$ zł.

Pytania i zadania kontrolne

1. Omów istotę i cechy środków trwałych.
2. Jak ustala się wartość początkową środków trwałych?
3. Wyjaśnij pojęcie wartości godziwej.
4. Wyjaśnij pojęcie amortyzacji i umorzenia.
5. Czym różnią się odpisy amortyzacyjne od odpisów umorzeniowych?
6. Omów funkcje kont 010 *Środki trwałe* i 060 *Umorzenie środków trwałych*.
7. O czym informuje tabela amortyzacyjna?
8. Wskaż metody naliczania odpisów amortyzacyjnych.
9. Szybszy odpis wartości początkowej maszyny produkcyjnej spowoduje zastosowanie metody liniowej czy metody degresywnej?
10. Jak zaksięgować nieodpłatne przekazanie środka trwałego?
11. Co zalicza się do kosztów wytworzenia środków trwałych?
12. Co księguje się na koncie 083 *Środki trwałe w budowie*?
13. Co to są wartości niematerialne i prawne?
14. Jak ustala się odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe) praw majątkowych według prawa bilansowego i prawa podatkowego?
15. Jak ustala się wartość firmy?
16. Przedstaw schemat ewidencji wartości niematerialnych i prawnych całkowicie umorzonych.

12

Inwestycje

Anna Buczkowska

Pojęcie inwestycji

Przez inwestycje należy rozumieć aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia korzyści.

Podstawowe znaczenie dla zaliczenia zasobu majątkowego do inwestycji ma cel jego posiadania, tzn. dążenie do osiągnięcia w przyszłości korzyści ekonomicznych przynoszonych wprost przez ten zasób, a więc takich, które można z nim bezpośrednio powiązać. Cecha ta pozwala odróżnić inwestycje od innych aktywów kontrolowanych przez jednostkę, które w przyszłości również spowodują wpływ do niej korzyści ekonomicznych. Jednakże osiągnięcie korzyści z aktywów innych niż inwestycje będzie możliwe dopiero po przetworzeniu tych zasobów w produkty gotowe i ich sprzedaż (np. dzięki zużyciu maszyn, materiałów, półfabrykatów) albo wskutek wykonania usługi. Do inwestycji zalicza się w szczególności aktywa finansowe, jak też pewne nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne. Należy jednak zaznaczyć, że pojęcie „inwestycje” nie zawiera ograniczenia przedmiotowego. Oznacza to, że do inwestycji można zaliczyć każdy składnik majątku, który spełnia określone dla inwestycji warunki, np. dzieła sztuki czy metale szlachetne.

Do aktywów finansowych należą:

- aktywa pieniężne,
- instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki,

inwestycje

cel nabycia

składniki inwestycji

aktywa finansowe